ANNALES
UNIVERSITATIS MARIAE CURIE-SKŁODOWSKA
LUBLIN – POLONIA
VOL. XXXVIII SECTIO H 2004

Instytut Zarządzania i Marketingu, Wydział Ekonomiczny UMCS

AGNIESZKA NÓŻKA

Systematyczny rachunek kosztów w świetle znowelizowanej ustawy o rachunkowości a potrzeby informacyjne użytkowników

Reporting cost accounting according to new accounting act and information requirements of users

WSTĘP

Nowe warunki funkcjonowania przedsiębiorstw w dynamicznie zmieniającym się otoczeniu gospodarczym wpływają na wykreowanie się nowych potrzeb zarządzania, a to z kolei pociąga za sobą wzrost wymagań wobec systemów informacyjnych przedsiębiorstwa. Zasadniczą część systemu informacyjnego przedsiębiorstwa stanowi system informacyjny rachunkowości. Szczególne miejsce w systemie informacyjnym rachunkowości przypisuje się rachunkowi kosztów.

Zakres rachunku kosztów wyznaczają potrzeby informacyjne użytkowników,[1] które zmieniając się pod wpływem nowych zjawisk rynkowych, wymuszają przemiany w systemie informacyjnym rachunkowości (i rachunku kosztów). Wyrazem przemian w rachunku kosztów jest wykształcenie się nowych oraz doskonalenie dotychczasowych metod, zasad oraz technik wykorzystywanych do jego prowadzenia.

Wobec rosnących wymogów dotyczących informacji pochodzących z systemu rachunkowości (w tym także z rachunku kosztów) nie mogło pozostać bierne prawo bilansowe, którego źródłem jest ustawa o rachunkowości. Od czasu wejścia w życie pierwszej wersji ustawy w 1995 r., po licznych poprawkach, w 2000 r. miała miejsce

[1] Wśród użytkowników (odbiorców) informacji dostarczanych przez rachunkowość (w tym także przez rachunek kosztów) wyróżnia się odbiorców zewnętrznych (inwestorów, kredyto- i pożyczkodawców, kontrahentów, urzędy skarbowe, społeczności lokalne, urzędy centralne i statystyczne, pracowników) oraz odbiorców wewnętrznych (m.in. właścicieli, kierownictwo różnych szczebli zarządzania).

jej nowelizacja, której celem było dostosowanie polskiego prawa bilansowego do wymogów rozwijającej się gospodarki rynkowej, ale także zmienionego w latach 90. ustawodawstwa europejskiego. I choć przepisy ustawy dotyczą zakresu rachunkowości prowadzonej na potrzeby użytkowników zewnętrznych (tzw. rachunkowości finansowej[2]) i prowadzonego w jej ramach ewidencyjnego rachunku kosztów, w praktyce wpływają na kształt rachunku kosztów w zdecydowanej większości polskich przedsiębiorstw, w których podporządkowany jest on wymogom sprawozdawczości zewnętrznej.[3]

Celem artykułu jest wskazanie najważniejszych obszarów rachunku kosztów, w których ustawa narzuca wszystkim podmiotom rachunkowości rozwiązania jednolite oraz takich, gdzie pozostawia jednostkom wybór, przez co mają one możliwość wpływania na zakres informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych. W artykule wyeksponowano rozwiązania nowe, wprowadzone przez znowelizowaną ustawę o rachunkowości, które wpłynęły na system informacyjny rachunku kosztów oraz podjęto próbę oceny tych rozwiązań pod kątem potrzeb informacyjnych użytkowników.

SYSTEMATYCZNY RACHUNEK KOSZTÓW A RACHUNKI PROBLEMOWE

Systematyczny rachunek kosztów jest częścią systemu ewidencyjnego rachunkowości, stąd niekiedy określa się go księgowym (ewidencyjnym) lub sprawozdawczym rachunkiem kosztów. Znajdują tu zastosowanie zasady i metody właściwe dla rachunkowości finansowej, tj. dokumentacja zdarzeń, podwójny zapis, inwentaryzacja, zasada ciągłości, kompletności, periodyzacji itp.

Zakres systematycznego rachunku kosztów określony jest przez prawo bilansowe i inne obowiązujące jednostkę przepisy, aby dzięki uzyskanym informacjom o kosztach możliwe było prawidłowe obliczenie wyniku finansowego i obciążeń

---

[2] Rachunkowość finansowa (inaczej transakcyjna) jest podsystemem rachunkowości, którego celem jest dostarczenie informacji o odpowiednich cechach jakościowych (m.in. obiektywnej, wiarygodnej i porównywalnej) dotyczącej sytuacji majątkowej i finansowej w formie sprawozdań finansowych. Jest regulowana przez normy prawne, odwzorowuje udokumentowane zdarzenia gospodarcze, podlega ścisłej periodyzacji. Obok rachunkowości finansowej wyróżnia się także rachunkowość zarządczą, której celem jest dostarczenie informacji dostosowanej pod względem rodzaju, zakresu i stopnia szczegółowości do rozwiązywania problemów decyzyjnych konkretnego podmiotu. Ma charakter zindywidualizowany, o jej narzędziach, zakresie, formach decydują potrzeby informacyjne użytkowników wewnętrznych (głównie osób zarządzających). Szerzej zob. m.in. A. Jaruga, W. A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza: koncepcje i zastosowania*, wyd. II, Absolwent, Łódź 2001, s. 35–4.

[3] Świadczą o tym liczne badania empiryczne przeprowadzane w Polsce w latach 90. przez różnych badaczy. Zob. np.: M. Radek, E. Schwarz, *Zmiany w rachunkowości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach w okresie transformacji systemu gospodarczego (na podstawie badań ankietowych)*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" 2000, nr 1; A. Szychta, *Zastosowanie metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" 2001, nr 5; J. Gierusz, J. Kujawski, L. Kujawski, *Stan obecny oraz kierunki ewolucji rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach Polski Północnej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP" 1996, nr 35.

podatkowych, sporządzenie sprawozdania finansowego, jak również sprostanie wymogom statystyki państwowej.

Informacje w systematycznym rachunku kosztów uzyskiwane są w procesie informacyjnym, który przebiega w następujących etapach:
- gromadzenie danych,
- przetwarzanie danych,
- prezentacja informacji.

W etapie gromadzenia danych odbywa się pomiar kosztów, czyli ustalenie ilościowego zużycia składników majątku przedsiębiorstwa i pracy żywej oraz ich wartościowa wycena. Zaobserwowane i zmierzone koszty zostają następnie udokumentowane z zachowaniem wymagań ustawy o rachunkowości.

Główną częścią procesu przetwarzania danych jest ich rejestrowanie na podstawie dokumentów w przyjętych przekrojach ewidencyjnych na kontach przewidzianych w zakładowym planie kont (syntetycznych i analitycznych). Dane te podlegają dalszemu przetworzeniu według procedury rozliczeniowej – ujmowane są według różnych kryteriów i w niektórych jednostkach odbywa się ich kalkulacja (obliczenie kosztu dla jednostki wyrobu/usługi).

Informacje o kosztach zostają zaprezentowane w sposób syntetyczny w sprawozdaniu finansowym i innych sprawozdaniach, których treść, forma, częstotliwość określone są przepisami lub dostosowane do potrzeb danej jednostki.

Z jednej strony ograniczony przekrój informacji o kosztach, z drugiej zaś wiele uproszczeń przyjmowanych na potrzeby ewidencyjnego rachunku kosztów (np. w zakresie rozliczenia kosztów pośrednich), które zniekształcają otrzymywane z niego informacje kosztowe jest powodem, dla którego systematyczny rachunek kosztów rozbudowuje się o pozaewidencyjne rachunki problemowe.

Celem sporządzania problemowych rachunków kosztów jest pomoc przy rozwiązywaniu problemów decyzyjnych, kontrolnych czy ustalaniu wzorców (normatywów, planów). Znajdują tu zastosowanie różne metody matematyczne, ekonometryczne, które dobierane są zależnie od potrzeb (np. metody sieciowe, rachunek korelacji, programowanie matematyczne, analiza progu rentowności itp.).[4]

Problemowe rachunki kosztów nie podlegają żadnym regulacjom ustawowym a ich rodzaje i zakres dostosowany jest do potrzeb konkretnej jednostki, czyli przede wszystkim osób nią zarządzających. Odbiorcom wewnętrznym rachunek kosztów ma dostarczać informacji niezbędnych do bieżącego kierowania działalnością zarówno całej jednostki, jak również poszczególnych komórek organizacyjnych.

Ponieważ podstawową a często także jedyną w polskich przedsiębiorstwach, bazę informacji o kosztach stanowi systematyczny (ewidencyjny) rachunek kosztów, temu rachunkowi oraz zasadom jego prowadzenia jest poświęcona dalsza część artykułu.

---

[4] *Rachunek kosztów,* pod red. K. Sawickiego, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1996, tom I, s. 30.

WPŁYW PRZEPISÓW USTAWY O RACHUNKOWOŚCI NA SYSTEM INFORMACYJNY RACHUNKU KOSZTÓW[5]

Do końca lat 80. XX w., w dobie gospodarki planowej, rachunek kosztów, podobnie jak cała rachunkowość, był instrumentem nadzoru nad przedsiębiorstwami i miał dostarczać danych dla statystyki państwowej, ustalania podatków i dotacji. Prowadzony był na podstawie wytycznych,[6] zarządzeń władz państwowych,[7] a także instrukcji zjednoczeń, np. przemysłu bawełniarskiego, odzieżowego, maszynowego, itp.

Przemiany, jakie dokonały się w systemie społeczno-gospodarczym w Polsce od 1989 r. idące w kierunku tworzenia zasad gospodarki rynkowej i włączenia polskiej gospodarki do gospodarki światowej wpłynęły na zmianę warunków funkcjonowania przedsiębiorstw. Towarzysząca procesom prywatyzacji tendencja do nadawania przedsiębiorstwom swobody decydowania i przejęcia odpowiedzialności za efektywność działań znalazła wyraz w odbiurokratyzowaniu wielu dziedzin życia gospodarczego. Od roku 1991[8] rachunek kosztów również przestał podlegać regulacjom rządowym. Wybór systemu rachunku kosztów oraz odpowiedzialność za opracowanie jego zasad spoczywała od tego momentu na przedsiębiorstwach. Ta fundamentalna zmiana w praktyce rachunku kosztów utwierdzona została następnie aktem wyższego rzędu – Ustawą o rachunkowości z 29.09.1994 r.,[9] która weszła w życie od 1.01.1995 r.[10]

Rozwój gospodarki w Polsce w latach 90. XX w. oraz rosnące wymogi zarówno ze strony użytkowników zewnętrznych, jak i wewnętrznych dotyczące informacji wymusiły zmiany w systemie informacyjnym rachunkowości, w tym także w systemie rachunku kosztów. Konieczne stało się dostosowanie obowiązujących przepisów prawa bilansowego do potrzeb rozwijającej się gospodarki rynkowej, uwzględnienie w nich rozwiązań, które często funkcjonowały już w praktyce,

[5] Według jednej z definicji, rachunek kosztów można określić „jako względnie wyodrębniony (przedmiotowo, proceduralnie – metodycznie) w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa zbiór informacji o kosztach opracowywanych według określonego modelu – jednolitego, w możliwym proceduralnie zakresie, w rachunku *ex ante* i *ex post* – dostosowanego do potrzeb użytkowników" (podane za: *Rachunek kosztów. Elementy rachunkowości zarządczej,* pod red. D. Sołtys, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. O. Langego we Wrocławiu, Wrocław 1999, s. 22). Ponieważ rachunek kosztów stanowi względnie wyodrębniony podsystem informacyjny w ramach systemu informacyjnego rachunkowości można mówić o systemie informacyjnym rachunku kosztów, podkreślając tym samym ukierunkowanie rachunku kosztów na potrzeby użytkowników informacji.

[6] Wytyczne w sprawie zasad rachunku kosztów produkcji przemysłowej przedsiębiorstw państwowych. Załącznik nr 1 Przewodniczącego Komisji Planowania przy Radzie Ministrów i Ministerstwa Finansów z dnia 2.02.1968 r.

[7] Zarządzenie nr 83 Ministra Finansów z 7.11.1983 r. w sprawie zasad ewidencji, kalkulacji i analizy kosztów produkcji przemysłowej.

[8] Na mocy Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15.01.1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz.U. 1991, nr 10, z późn. zm. – Dz.U. 1992, nr 96, poz. 476).

[9] Dz.U. 1994, nr 121, poz. 591.

[10] I. Sobańska, *Rozwój systemów rachunku kosztów w gospodarce rynkowej,* Towarzystwo Gospodarcze „Rafib", Łódź 1998, s. 2.

jak również usunięcie niedociągnięć obowiązujących przepisów, w efekcie czego w roku 2000 znowelizowano ustawę o rachunkowości z 1994 r.[11]

Podobnie, jak w przypadku ustawy z roku 1994, w znowelizowanej ustawie[12] (określanej w dalszej części artykułu ustawą) zachowana została zasada, która mówi, że przepisy regulują tylko te kwestie, które ustawodawca uznał za na tyle istotne, że ingerencja centralnych organów kierujących państwem jest w ich przypadku celowa i uzasadniona. Pozostałe zagadnienia przekazano do uregulowania kierownikom jednostki we własnym zakresie, w ramach tzw. polityki (zasad) rachunkowości.[13]

W przepisach ustawowych odczuwa się pewien niedosyt w zakresie problematyki rachunku kosztów.[14] Regulacje odnośnie do rachunku kosztów (najczęściej o charakterze pośrednim) odnaleźć można m.in. w omawianych w ustawie zasadach rachunkowości, pojęciach, zasadach prowadzenia dokumentacji księgowej i ksiąg rachunkowych, zasadach wyceny aktywów, pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego, sprawozdawczości finansowej itp.

Ważną, mającą konsekwencje dla systemu informacyjnego rachunku kosztów, zmianą dokonaną przez znowelizowaną ustawę jest odejście od tzw. podejścia wynikowego na rzecz podejścia bilansowego, co oznacza, że w prawie bilansowym przesunięto obszar oceny efektywności gospodarowania jednostki z rachunku wyników na bilans. Podejście to znalazło zastosowanie m.in. w definicjach kosztu i straty, gdzie określenie tych pojęć następuje przez pryzmat kapitałów własnych.

Według ustawy przez koszty i straty „rozumie się uprawdopodobnione zmniejszenie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów, albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli".[15]

Podejście bilansowe sprawia, że w rachunku zysków i strat po nowelizacji ustawy nie znajdą odzwierciedlenia niektóre zdarzenia o charakterze wynikowym, jak na przykład[16]:

[11] Ustawa z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, Dz.U. nr 113, poz. 1186.

[12] Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. 1994, nr 121, poz. 591 z późn. zm. – ostatnia nowelizacja: Ustawa z dnia 9.11.2000 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, tekst jednolity – Dz.U. 2002, nr 76, poz. 694).

[13] Według art. 3 ust. 1 pkt 11 ustawy pod pojęciem polityki (zasad) rachunkowości rozumie się wybrane i stosowane przez jednostkę, odpowiednio do jej działalności, rozwiązania dopuszczone przepisami ustawy i zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych.

[14] Zob. T. Naumiuk, *Rachunek kosztów na potrzeby rachunkowości finansowej*, „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości" (dodatek) 2002, nr 18, s. 4.

[15] Art. 3 ust. 1 pkt. 31 ustawy.

[16] J. Chluska, *Rachunek kosztów jako element polityki rachunkowości jednostek gospodarczych*, „Monitor Rachunkowości i Finansów" 2002, nr 11, s. 31.

– zdarzenia kosztowe odnoszone na kapitał własny jako skutki popełnionego w latach poprzednich tzw. „błędu podstawowego”[17],

– utworzenie rezerwy na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane zaniechaniem lub utratą zdolności do kontynuowania działalności.

Wśród regulacji dotyczących rachunku kosztów niektóre rozwiązania dane są jednostkom do stosowania bez prawa wyboru, w przypadku innych jednostki same decydują, kształtując tym samym politykę rachunkowości. Przyjęte w ramach polityki rachunkowości rozwiązania wywierają wpływ na wysokość księgowego wyniku finansowego, a to z kolei decyduje o tym, jaką informację w sprawozdaniach finansowych otrzymają ich odbiorcy.

Jednostki prowadzące rachunkowość muszą przestrzegać wskazanych w ustawie zasad rachunkowości. Wśród zasad rachunkowości można wyróżnić takie, które odnoszą się do rachunku kosztów w sposób jedynie pośredni[18] lub bezpośredni. Bezpośredni wpływ na rachunek kosztów mają następujące zasady określone w ustawie o rachunkowości:

– zasada memoriału (art. 6 ust. 1 ustawy), która mówi o konieczności ujęcia wszystkich osiągniętych, przypadających na rzecz jednostki przychodów i obciążających ją kosztów związanych z tymi przychodami dotyczących danego roku obrotowego niezależnie od terminu ich zapłaty,

– zasada współmierności (art. 6 ust. 2 ustawy), nakazująca rozliczenie kosztów i przychodów przypadających na dany okres, nawet jeśli nie zostały jeszcze poniesione,

– zasada ostrożności (Art. 7 ust. 1 ustawy), która nakazuje wyceniać składniki aktywów i pasywów według rzeczywiście poniesionych na ich nabycie (wytworzenie) cen (kosztów) przy zachowaniu ostrożności.

W przepisach art. 7 ust. 1 źródło swoje ma podstawowa koncepcja, na której opiera się rachunek kosztów w Polsce, a mianowicie koncepcja kosztu historycznego.

Charakter regulacji obowiązkowych bez prawa wyboru mają także zasady wyceny niektórych składników majątku. Przykładem może tu być wycena wartości początkowej środków trwałych[19] czy wycena produktów gotowych.

Znaczącą dla systemu informacyjnego rachunku kosztów zmianą jest wprowadzenie nowej definicji kosztu wytworzenia, służącego m.in. do wyceny produktów pracy. Wpłynęła ona bowiem istotnie na sposób rozliczenia kosztów pośrednich w systematycznym rachunku kosztów.

[17] Według art. 54 ust. 3 ustawy błąd podstawowy to błąd popełniony w poprzednich latach, w następstwie którego nie można uznać sprawozdania finansowego za dany rok obrotowy lub lata poprzednie za rzetelnie i jasno przedstawiającego sytuację majątkową, finansową oraz wyniku finansowego.

[18] Pośredni wpływ na rachunek kosztów mają zasady: rzetelnego i jasnego obrazu (Art. 4 ust. 2 ustawy), ciągłości (Art. 5 ust. 1), kontynuacji działania (art. 5 ust. 2), zakazu kompensat (art. 7 ust. 3), istotności (Art. 8 ust. 1).

[19] Wartość tę określa się na poziomie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, którą dodatkowo podwyższa się o koszty ulepszenia, jeśli po zakończeniu ulepszenia wartość użytkowa przewyższa posiadaną przy przyjęciu do używania wartość użytkową mierzoną w odpowiedni sposób (Art. 31 ust. 1 ustawy).

Zgodnie z ustawą „koszt wytworzenia obejmuje koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu. Koszty bezpośrednie obejmują wartość zużytych materiałów bezpośrednich, koszty pozyskania i przetworzenia związane bezpośrednio z produkcją i inne koszty poniesione w związku z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajdują w dniu wyceny. Do uzasadnionej, odpowiedniej do okresu wytwarzania produktu, części kosztów pośrednich zalicza się zmienne pośrednie koszty produkcji, oraz tę część stałych, pośrednich kosztów produkcji, które odpowiadają poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych [...]".[20]

Przytoczony fragment art. 28 ust. 3 ustawy odnosi się zatem przede wszystkim do sposobu rozliczania pośrednich kosztów produkcji (czyli kosztów wydziałowych). Odnośnie do tej grupy kosztów należy rozstrzygnąć o dwóch kwestiach:

– które z nich będą kosztami zmiennymi, a które stałymi[21] – gdyż tylko koszty zmienne w całości uczestniczyć będą w wycenie wyrobów,

– jaka część kosztów stałych produkcji odpowiada poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnej – gdyż koszty w części odnoszącej się do niewykorzystanej zdolności produkcyjnej obciążą koszty okresu.

Za jedno z niedociągnięć znowelizowanej ustawy uważana jest natomiast niezbyt jasna definicja zdolności produkcyjnej[22], która rodzi wiele problemów przy określeniu normalnego poziomu jej wykorzystania. Określenie zdolności produkcyjnych jest kłopotliwe zwłaszcza dla jednostek wytwarzających szeroką gamę produktów zaliczanych do wielu gałęzi i branż wytwórczych, gdzie występują liczne fazy obróbki a asortyment wytwarzanych produktów zmienia się pod wpływem wymagań odbiorców. Szczególnie ważny jest tu dobór poprawnego miernika ilościowego do pomiaru zdolności produkcyjnej.

Kolejną istotną zmianą jest możliwość uwzględnienia w koszcie wytworzenia innych kosztów poniesionych w związku z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajdują w dniu wyceny[23] (zwłaszcza kosztów zarządu[24])

[20] Art. 28 ust. 3 ustawy (fragment).

[21] Ustawa nie definiuje pojęć zmiennych i stałych kosztów pośrednich. W kwestii tej można opierać się na Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości nr 2 „Zapasy", na którym wzorował się ustawodawca polski definiując koszt wytworzenia. Odwoływanie się do MSR jest dopuszczalne a nawet zalecane w rozumieniu art. 10 ust. 3 ustawy o rachunkowości w przypadku braku w danej kwestii regulacji ustawowej lub krajowego standardu rachunkowości. Według MSR 2 „stałymi pośrednimi kosztami produkcji są te pośrednie koszty produkcji, które pozostają stosunkowo niezmienne niezależnie od wielkości produkcji, takie jak koszty amortyzacji i utrzymania budynków i wyposażenia fabryki oraz koszty zarządzania i administracji. Zmiennymi pośrednimi kosztami produkcji są te pośrednie koszty produkcji, które zmieniają się bezpośrednio lub prawie bezpośrednio wraz ze zmianą wielkości produkcji, takie jak pośrednie koszty materiałów i robocizny" (10 MSR 2 „Zapasy", [w:] *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2000).

[22] Wg art. 28 ust. 3 ustawy za normalny poziom wykorzystania zdolności produkcyjnych uznaje się przeciętną, zgodną z oczekiwaniami w typowych warunkach, wielkość produkcji za daną liczbę okresów lub sezonów, przy uwzględnieniu planowanych remontów.

[23] Art. 28 ust. 3 ustawy.

[24] Według ustawy o rachunkowości przed nowelizacją kosztami zarządu obciążano w całości wynik finansowy okresu.

oraz w przypadkach uzasadnionych niezbędnym, długotrwałym okresem wytwarzania produktu można zwiększyć koszt wytworzenia o koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania zapasów w okresie przygotowania do sprzedaży bądź wytworzenia.[25] Zostały wskazane także grupy kosztów, których nie zalicza się do kosztu wytworzenia.[26]

Wśród zagadnień rachunku kosztów, gdzie jednostka w ramach polityki rachunkowości dokonuje wyboru spośród różnych dopuszczalnych rozwiązań wymienić należy[27]:

– wycenę produkcji w toku,
– zasady wyceny rozchodu rzeczowych składników aktywów obrotowych,
– amortyzację środków trwałych,
– odpisy aktualizujące w przypadku trwałej utraty wartości,
– wariant ewidencyjny ustalania informacji o kosztach w firmie,
– wycenę usług wykonywanych w okresie dłuższym niż 6 miesięcy.

Jednym z instrumentów polityki rachunkowości, szczególnie znacząco wpływającym na obraz jednostki i jej wynik jest wycena produkcji w toku. Produkcja w toku może być wyceniana według kosztu wytworzenia lub zgodnie z art. 34 ust. 1 pkt 2 ustawy można stosować zasady wyceny uproszczonej, tzn. wyceniać ją na poziomie kosztów bezpośrednich, materiałów bezpośrednich lub w ogóle nie wyceniać, jeśli nie zniekształci to stanu aktywów oraz wyniku finansowego.[28] Brak precyzji ustawodawcy w sformułowaniu „niezniekształcania stanu aktywów i wyniku" powoduje możliwość subiektywnej oceny przez samą jednostkę, czy stan taki występuje.

Wyceniając rozchód rzeczowych składników aktywów obrotowych (np. materiałów, towarów) jednostka ma do dyspozycji kilka metod.[29] Każda z tych metod prowadzi do odmiennej wyceny kosztów zużytych materiałów bądź wydanych towarów w bieżącym okresie, zwłaszcza w warunkach wzrastających cen.

Jednostki decydują również samodzielnie o zasadach amortyzacji środków trwałych, które rzutują na wartość kosztu amortyzacji. Należy tu nadmienić, że ta dowolność dotyczy jedynie tzw. amortyzacji bilansowej, gdyż na potrzeby podat-

---

[25] Art. 28 ust. 4 ustawy.

[26] Wg art. 28 ust.3 „[...] Do kosztów wytworzenia produktu nie zalicza się kosztów: 1) będących konsekwencją nie wykorzystanych zdolności produkcyjnych i strat produkcyjnych, 2) ogólnego zarządu, które nie są związane z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich znajduje się na dzień wyceny, 3) magazynowania wyrobów gotowych i półfabrykatów, chyba że poniesienie tych kosztów jest niezbędne w procesie produkcji, 4) kosztów sprzedaży produktów. Koszty te wpływają na wynik finansowy okresu sprawozdawczego, w którym zostały poniesione".

[27] Zob. J. Chluska, *Rachunek kosztów...*, s. 32.

[28] Możliwość stosowania uproszczeń nie może być jednak stosowana do produkcji o przewidywanym okresie wykonania dłuższym niż 3 miesiące, przeznaczonej do sprzedaży lub na rzecz środków trwałych w budowie – z wyjątkiem produkcji rolnej (Art. 34 ust.1).

[29] Według art. 34 ust. 4 ustawy są to: metoda cen przeciętnych, Fifo – „pierwsze przyszło – pierwsze wyszło" (zaczynając od cen składników nabytych/wytworzonych najwcześniej), Lifo – „ostatnie weszło – pierwsze wyszło" (zaczynając od cen składników nabytych/wytworzonych najpóźniej) i metoda szczegółowej identyfikacji.

kowe zasady są ujednolicone. Odmienność przepisów podatkowych i bilansowych w zakresie zarówno zasad, metod amortyzacji, jak i definicji środków trwałych skutkuje tym, że jednostki chcące rzetelnie sprostać wymogom ustawy o rachunkowości[30] i jednocześnie przepisom podatkowym muszą prowadzić dwie odrębne bazy informacyjne o amortyzacji.

Nowym elementem w znowelizowanej ustawie o rachunkowości jest konieczność dokonywania odpisów aktualizujących w przypadku trwałej utraty wartości.[31] W wielu przypadkach odpisy aktualizacyjne z tytułu trwałej utraty wartości zastąpiły dotychczasowe rozwiązania (np. rezerwy na należności, nieplanowane odpisy amortyzacyjne dla środków trwałych), nastąpiło jednak również „rozciągnięcie" obowiązku dokonywania takich odpisów (np. na wartości niematerialne i prawne oraz środki trwałe w budowie a także składniki inwestycji). O ile dokonywanie odpisów (gdy zachodzi trwała utrata wartości) jest obowiązkowe, to często oszacowanie prawdopodobieństwa zmniejszenia przyszłych korzyści, a tym samym wysokość odpisu zależy od samej jednostki. Odpisy dokonywane są w pozostałe koszty operacyjne, koszty finansowe lub straty nadzwyczajne, w zależności od składnika, którego dotyczą i przyczyny utraty wartości.

Jednostki, opracowując zakładowy plan kont, decydują, jaki wariant ewidencyjny kosztów podstawowej działalności operacyjnej będą stosowały. Wybór odbywa się pomiędzy pełną a uproszczoną ewidencją kosztów (w dwóch odmianach) i podyktowany powinien być rodzajem działalności, rozmiarami przedsiębiorstwa a przede wszystkim potrzebami jednostki. Decyzja kierownictwa o wyborze wariantu ewidencyjnego nie dostosowanego do specyfiki jednostki może pociągnąć za sobą nieprawidłowości w wycenie zapasów. Wybór uproszczonego wariantu ewidencji kosztów pociąga za sobą z kolei konieczność sporządzania jednej z wersji rachunku wyników, gdy tymczasem jednostki prowadzące pełną ewidencję mogą wybrać albo wariant kalkulacyjny, albo porównawczy. W praktyce większość jednostek (nawet, jeśli ma wybór) decyduje się na porównawczą wersję rachunku zysków i strat, ponieważ ujawnia ona użytkownikom, wśród których potencjalnie mogą znaleźć się np. konkurenci, mniej informacji.

W znowelizowanej ustawie wprowadzone zostały nowe rozwiązania dotyczące zasad wyceny kosztów i przychodów z tytułu wykonywania nie zakończonych usług o okresie realizacji dłuższym niż 6 miesięcy (w tym budowlanych). Ustawa z roku 1994 (przed nowelizacją) nie regulowała bezpośrednio tej problematyki a jedynie ogólnie wskazywała na konieczność zastosowania zasady współmierności kosztów i przychodów. Podstawą nowego rozwiązania[32] jest możliwość wiarygodnego

[30] Przepisy ustawy o rachunkowości (Art. 32 ust. 2) wskazują bowiem na konieczność kierowania się przy wyborze okresu i stawki amortyzacji okresem ekonomicznej użyteczności środka trwałego, który jest z kolei uzależniony m.in. do liczby zmian, na których pracuje środek trwały, tempa postępu techniczno-ekonomicznego itp.

[31] Trwała utrata wartości (zgodnie z Art. 28 ust. 7 ustawy) zachodzi wtedy, gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów nie przyniesie w przyszłości w znaczącej części lub w całości przewidywanych korzyści.

[32] Art. 34 a, 34 b i 34 c ustawy.

oszacowania stopnia zaawansowania prac przy wykonywaniu umowy o usługę, w proporcji do którego ustalane są przychody z realizacji umowy i poniesione w tym celu koszty wytworzenia. W przypadkach, w których wiarygodna ocena stopnia zaawansowania prac nie jest możliwa, koszty wytworzenia wpływają w całości na wynik finansowy tego okresu, w którym je poniesiono. Przychody są ustalane tylko do wysokości poniesionych kosztów, których pokrycie w przyszłości przez zamawiającego uważa się za prawdopodobne.

Kształtowanie polityki rachunkowości z wykorzystaniem obszarów rachunku kosztów, o których jednostki decydują samodzielnie może zmierzać do ustalenia jak najwyższego lub jak najniższego poziomu wyniku, w zależności od celu, jaki zakłada kierownictwo firmy. Jeśli celem będą np. oszczędności podatkowe, tezauryzacja zysku (tworzenie jawnych rezerw) lub utrzymanie płynności, jednostkom zależeć będzie na wykazaniu jak najniższej wartości majątku i zysku. Z kolei, jeśli kierownictwu zależy na zdobyciu zaufania kredytodawców, czy przyciągnięciu potencjalnych inwestorów (np. poprzez wzrost notowań giełdowych), to celem jest wykazanie jak najwyższej wartości majątku i zysku.

SYSTEMATYCZNY RACHUNEK KOSZTÓW A POTRZEBY INFORMACYJNE UŻYTKOWNIKÓW

Funkcjonowanie przedsiębiorstw w zmieniającym się i niepewnym otoczeniu wymaga od systemów informacyjnych możliwości sprawnego zarządzania dużą ilością informacji, jak również dostarczania informacji rzetelnej, która zaspokoi potrzeby użytkowników zewnętrznych i wewnętrznych. Celem systemu informacyjnego rachunkowości (w tym także rachunku kosztów) jest nie tylko dostarczenie informacji niezbędnej do „rozliczenia się" z jej zewnętrznymi odbiorcami, ale przede wszystkim stworzenia podstawy do podejmowania decyzji.

Nowelizacja ustawy o rachunkowości wprowadziła kilka istotnych zmian w systematycznym, prowadzonym na potrzeby sprawozdawczości zewnętrznej, rachunku kosztów. Zwłaszcza zmiany w definicji kosztu wytworzenia, w konsekwencji których do podziału kosztów pośrednich wytworzenia wprowadzono dodatkowe kryterium (podział na koszty stałe i zmienne) oraz nakazujące wyeliminowanie z kosztu wytworzenia kosztów nie wykorzystanej zdolności produkcyjnej można ocenić pozytywnie z punktu widzenia jakości informacji o koszcie jednostkowym, względem poprzednich uregulowań.[33] Problemy ze stosowaniem nowego rozwiązania wynikać mogą jednak z niezbyt precyzyjnych sformułowań ustawodawcy dotyczących np. określenia normalnego poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnej.

[33] Ustawa o rachunkowości z 1994 r. (przed nowelizacją) nakazywała wycenę produktów po tzw. technicznym koszcie wytworzenia, który stanowiły koszty bezpośrednie powiększone o uzasadnioną część kosztów pośrednich wytworzenia.

Inną pozytywną zmianą jest możliwość uwzględnienia w wycenie produktów kosztów zarządu, które wiążą się z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich znajdują się produkty na dzień wyceny oraz części kosztów magazynowania, których poniesienie jest niezbędne w procesie produkcji. Jeśli zatem pewne kategorie kosztów zarządu dają się powiązać z produktami, to należy je uwzględnić w wycenie produktów i w konsekwencji rozliczać na okresy, zamiast obciążania nimi jednego okresu, w którym zostały poniesione. W praktyce jednak takie pozycje kosztów będą występowały rzadko.[34]

Duże znaczenie dla uporządkowania zagadnień kosztowych, a tym samym poprawy jakości systemu informacyjnego rachunku kosztów, jest uwzględnienie w przepisach znowelizowanej ustawy zasad wyceny kosztów i przychodów usług niezakończonych o okresie realizacji dłuższym niż 6 miesięcy. Nowe rozwiązanie przyczynia się do zwiększenia kontroli zarządczej nad przebiegiem realizacji usług (pojawia się tu bowiem konieczność sporządzania budżetów kosztów, dokumentacji kosztów oraz gromadzenia danych i zaawansowaniu realizacji usługi) i dostarcza wielu ważnych informacji na temat rentowności usług.

W zamyśle ustawodawcy większość nowych rozwiązań powinno przyczynić się do poprawy jakości informacji uzyskiwanej z systemu informacyjnego rachunkowości (i rachunku kosztów), co niewątpliwie wpływa na lepsze zaspokojenie potrzeb użytkowników tych informacji. Nie oznacza to jednak, że rozwiązane zostały wszystkie problemy. Zwłaszcza użytkownicy wewnętrzni, chcący wykorzystać informacje płynące z systematycznego rachunku kosztów do wspomagania procesów decyzyjnych, a którzy nie mają do dyspozycji innych baz informacji (np. rachunków problemowych) muszą liczyć się nadal z wieloma niedostatkami rachunku systematycznego i deformacją informacji o kosztach, jaka z nich wynika.

Na podstawie systematycznego rachunku kosztów informacje otrzymywane są zbyt późno, są zbyt zagregowane i zniekształcone w wyniku zastosowania uproszczonych metod rozliczania kosztów. Za najistotniejszą przyczynę powodującą zniekształcenie informacji płynącej z systematycznego rachunku kosztów uważane jest pośrednie rozliczenie kosztów.[35] Nadal w praktyce procedura rozliczenia kosztów pośrednich sprowadza się najczęściej do zastosowania jednego wspólnego klucza rozliczeniowego do całości kosztów pośrednich. Typowymi kluczami rozliczeniowymi kosztów pośrednich są wielkości zmienne w stosunku do rozmiarów produkcji, jak: płace bezpośrednie, ilość roboczo- lub maszynogodzin, wartość materiałów bezpośrednich, koszty bezpośrednie itp.

Stosowanie kluczy opartych na rozmiarach produkcji nie pozwala na prawidłowe opisanie i przyporządkowanie kosztów wynikających z różnorodności

---

[34] Zob. T. Naumiuk, *Rachunek kosztów na potrzeby rachunkowości...*, s. 61–62. Jak wyjaśnia T. Naumiuk, z praktycznego punktu widzenia istnieje niewielkie prawdopodobieństwo wystąpienia takich pozycji kosztów w grupie kosztów zarządu, gdyż jednostka, która na podstawie dokumentów może wskazać, że dany koszt dotyczy określonego rodzaju produktu ujmie go raczej w kosztach bezpośrednich.

[35] Zob. szerzej A. Szychta, *Cele kalkulacji kosztów a rachunek kosztów działań*, „Rachunkowość zarządcza i controlling" 1998 nr 1, s. 14.

i złożoności produkcji. Na skutek nieuzasadnionych, a wynikających jedynie z przyjętych zasad rozliczeń, przesunięć kosztów pośrednich zawyżony zostaje koszt wyrobów prostszych lub produkowanych w większych partiach, zaniżony z kolei koszt wyrobów produkowanych w małych ilościach (np. krótkich seriach), składających się z większej liczby komponentów, wymagających większej liczby czynności niż wyroby proste. Informacja o kosztach płynąca z systematycznego rachunku kosztów nie stanowi zatem dobrej podstawy do podejmowania decyzji czy kontroli kosztów.

Jeżeli przedsiębiorstwo chce być konkurencyjne nie może opierać swych decyzji na błędnie skalkulowanym koszcie. Oferty cenowe, decyzje w zakresie inwestycji kapitałowych, asortymentu, technologii, a także zakupów i produkcji wymagają zdecydowanie większej trafności. Wiedza o rzeczywistych kosztach produktów, ale także obsługi kanałów dystrybucji, klientów staje się niezbędna w walce o przetrwanie.[36]

Nowe uwarunkowania funkcjonowania przedsiębiorstw wymuszają potrzebę prowadzenia rachunków problemowych kosztów, które będą stanowiły uzupełnienie bazy informacji pochodzącej z rachunku ewidencyjnego. Na potrzeby wewnętrzne stosowane powinny być również doskonalsze sposoby kalkulacji kosztu jednostkowego, jak choćby nowoczesna koncepcja ABC, czyli rachunek kosztów działań (*Activity Based Costing*). Rachunek ten daje znacznie szersze możliwości, niż tylko udoskonalona kalkulacja. Koncepcja ABC stała się podstawą do opracowania i zastosowania w praktyce zespołu metod wspomagających procesy decyzyjne i kontrolne w jednostkach zwanego zarządzaniem na podstawie działań lub rachunkowością zarządczą uwarunkowaną działaniami (*Activity Based Management*).[37] Wśród zastosowań tej koncepcji wymienić można m.in. ocenę rentowności w przekroju produktów, klientów, kanałów dystrybucji, budżetowanie, czy wspieranie innych inicjatyw usprawniających, jak kompleksowe zarządzania jakością (*Total Quality Management*) oraz reorganizację procesów gospodarczych (*Business Process Reengineering*).

SUMMARY

The article relates to new regulations regarding New Accounting Act and its influence on informational system of cost accounting. The most relevant areas of reporting cost accounting, where, on the one hand, Accounting Act imposes on each corporate enterprise uniform solutions and, on the other, gives a free choice, that enables to create corporate market image. Subsequently, it is analyzed if the new solutions meet the enhanced users' requirements relating to cost information quality.

Though most of new solutions contributed to improved quality of cost information, not all related problems have been solved. The reason why cost information is of low quality to management level is to

[36] G. Cokins, T. Sobieszczyk, *Jeśli odpowiedzią jest Rachunek Kosztów Działań..., to jak brzmi pytanie?*, „Biuletyn Techniczny ABC", DC S.A. Grupa Computer Plus, s. 8.

[37] Zob. A. Szychta, *Metody rachunkowości zarządczej uwarunkowanej działaniami*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP" 1997, nr 43, s. 69.

be found in its late delivery and far to ideal indirect cost allocation. The new information base on cost accounting methodologies is thus urgently required. Those solutions shall grow out of the improved, so-called "problem cost accounting", whilst using better cost calculation methods, i.e. Activity Based Costing, etc.

BIBLIOGRAFIA

Chluska J., *Rachunek kosztów jako element polityki rachunkowości jednostek gospodarczych*, „Monitor Rachunkowości i Finansów" 2002, nr 11.

Cokins G., Sobieszczyk T., *Jeśli odpowiedzią jest Rachunek Kosztów Działań..., to jak brzmi pytanie?*, „Biuletyn Techniczny ABC", DC S.A. Grupa Computer Plus.

Gierusz J., Kujawski J., Kujawski L., *Stan obecny oraz kierunki ewolucji rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach Polski Północnej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP" 1996, nr 35.

Jaruga A., Nowak W. A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza: koncepcje i zastosowania*, wyd. II, Absolwent, Łódź 2001.

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2000.

Naumiuk T., *Rachunek kosztów na potrzeby rachunkowości finansowej*, „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości" (dodatek) 2002, nr 18.

Rachunek kosztów, pod red. K. Sawickiego, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1996, tom I i II.

Rachunek kosztów. Elementy rachunkowości zarządczej, pod red. D. Sołtys, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. O. Langego we Wrocławiu, Wrocław 1999.

Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów, pod red. G. K. Świderskiej, Difin, Warszawa 2002, tom I i II.

Radek M., Schwarz R., *Zmiany w rachunkowości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach w okresie transformacji systemu gospodarczego (na podstawie badań ankietowych)*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" 2000, nr 1.

Szychta A., *Zastosowanie metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" 2001, nr 5.

Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. 1994, nr 121, poz. 591 z późn. zm. – ostatnia nowelizacja: Ustawa z dnia 9.11.2000 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, tekst jednolity – Dz.U. 2002, nr 76, poz. 694).

Sobańska I., *Rozwój systemów rachunku kosztów w gospodarce rynkowej*, Towarzystwo Gospodarcze „Rafib", Łódź 1998.

Szychta A., *Cele kalkulacji kosztów a rachunek kosztów działań*, „Rachunkowość zarządcza i controlling" 1998, nr 1.

Szychta A., *Metody rachunkowości zarządczej uwarunkowanej działaniami*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP" 1997, nr 43.